



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13362.720388/2016-77
ACÓRDÃO	1201-007.576 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	GEES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSÃO.

Os embargos de declaração devem ser admitidos quando estiver evidenciada a existência, no acórdão embargado, de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos ou quando houver omissão de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma julgadora.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INCLUSÃO DE NOVOS TRIBUTOS. IDENTIDADE DE ELEMENTOS DE PROVA.

Quando os procedimentos de fiscalização relativos a tributos objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF identificarem infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento, independentemente de menção expressa no TDPF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS GERADORES DISTINTOS. INAPLICABILIDADE DO TEMA 487 DO STF. AUSÊNCIA DE CONSUNÇÃO.

A aplicação concomitante da multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 com a multa de ofício prevista no art. 44, I, da mesma lei é admissível quando as penalidades decorrem de condutas autônomas e de fatos geradores distintos.

A multa isolada tem como fato gerador o descumprimento do dever instrumental de antecipação das estimativas mensais, enquanto a multa de

ofício decorre do inadimplemento da obrigação principal consistente no não recolhimento do tributo apurado ao final do período.

Inexistindo simultaneidade material entre as infrações e não configurada identidade de suporte fático, não se aplica o princípio da consunção previsto no Tema 487 da Repercussão Geral do STF, cuja *ratio decidendi* pressupõe unidade material da conduta sancionada e sobreposição punitiva apta a caracterizar *bis in idem*.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. TEMA 487 STF.

Sendo as multas isoladas por não recolhimento de estimativas obrigações instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, nos termos do Tema 487 do STF, restando impossível seu lançamento de forma concomitante com o lançamento do principal acrescido de multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah, que votaram por exonerar a multa isolada, por entenderem inaplicável sua exigência concomitante com a multa de ofício. O Conselheiro Renato Rodrigues Gomes manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 1201-004.774, de 13 de abril de 2021, e do Acórdão nº 1201-006.279, de 13 de março de 2024, proferido em sede de embargos inominados ao primeiro.

No Acórdão nº 1201-004.774, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MPF. INOCORRÊNCIA.

As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

CUSTOS E DESPESAS. SUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Deve ser afastada a exigência fiscal quando o contribuinte comprova a efetividade de custos ou despesas utilizados na apuração do lucro real, declarados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ. Não deve ser desconsiderado conjunto probatório hábil a demonstrar a dedutibilidade dos valores de ICMS, independentemente da forma como foram registrados contabilmente, vez que compõem o resultado operacional da contribuinte em conformidade com o artigo 277 do RIR/99.

Por sua vez, no Acórdão nº 1201-006.279, proferido em sede de embargos inominados, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos inominados com efeitos infringentes para, após a correção do erro apontado, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Fredy Jose Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto, que não acolhiam os embargos.

Esta decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSÃO.

Os embargos de declaração devem ser admitidos quando estiver evidenciada a existência, no acórdão embargado, de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos ou quando houver omissão de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma julgadora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. GLOSA DE DEDUÇÕES.

Afastada a glosa de deduções do tributo, promovida pela fiscalização, mas persistindo a constatação de ausência ou insuficiência de recolhimento de estimativas apuradas sob a sistemática do lucro real anual, revela-se cabível a exigência de multa isolada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 2756), sob o argumento de que o acórdão padeceria de omissão, nos seguintes termos (destaques da embargante):

A recorrente suscitou em seu recurso voluntário (já havia suscitado em sua impugnação) a ilegalidade da cobrança de multa de ofício concomitantemente à

cobrança da multa isolada aplicadas contra si. Neste sentido, colhe-se do recurso voluntário (fls. 809-810):

[...]

O relatório da decisão ora recorrida faz inclusive referência à questão suscitada pela parte (fl. 2739):

[...]

Sucedo que este capítulo do recurso voluntário – ilegalidade da cobrança de multa de ofício concomitantemente à cobrança da multa isolada – não foi apreciado por ocasião do acórdão nº 1201-004.774 que julgou o recurso voluntário, e não o foi por um simples motivo: porque a multa isolada na ocasião restou cancelada no acórdão em questão, não havendo então que se cogitar da sua cumulação com a multa de ofício. Neste sentido, colhe-se da parte conclusiva do acórdão (fl. 2707):

[...]

39. E, uma vez que não há estimativa devida, conforme infração 2, também não há que se exigir a multa isolada.

Ocorre que o acórdão que julgou o recurso voluntário restou revisto pelo acórdão ora recorrido (nº 1201-006.279), o qual restabeleceu a exigência das multas isoladas por insuficiência de recolhimento de estimativas. Neste sentido dispôs o acórdão que julgou os embargos inominados (fl. 2737):

MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. GLOSA DE DEDUÇÕES.

Afastada a glosa de deduções do tributo, promovida pela fiscalização, mas persistindo a constatação de ausência ou insuficiência de recolhimento de estimativas apuradas sob a sistemática do lucro real anual, revela-se cabível a exigência de multa isolada.

...

Fato é que, sob tal quadro, subsiste a exigência das multas isoladas por insuficiência de estimativas.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço dos embargos inominados, lhes conferindo efeitos infringentes, para corrigir erro de cálculo e, assim, **manter a exigência fiscal de multa isolada de IRPJ e de CSLL.**

Vê-se assim que **o acórdão ora recorrido restabeleceu a exigência das multas isoladas sem que até o presente momento tenha sido apreciado o capítulo do recurso voluntário em que a recorrente suscita a ilegalidade da cobrança de multa de ofício concomitantemente à cobrança da multa isolada**, havendo omissão no ponto.

[...]

Não há dúvida que a Turma deverá se pronunciar sobre a questão omitida, já que se trata de matéria alegada pela parte e ignorada até o presente momento.

Há evidente prejuízo à parte em razão da omissão apontada, seja porque não houve pronunciamento quanto à questão suscitada em recurso voluntário, seja mesmo porque a omissão impede a oposição de recurso especial para revisão da matéria.

Em face destes fatos, foram admitidos os embargos de declaração já que a embargante logrou êxito em apontar a omissão da decisão embargada, vez que o Acórdão nº 1201-004.774, ao adotar as conclusões expostas no Relatório de Diligência Fiscal, que confirmara a dedutibilidade das “despesas com ICMS referentes a 1.Despesas e Custos de ICMS sobre Outras Operações de Saídas e 2.ICMS sobre operações de Transferências de Mercadorias e de Remessa e Retorno que totalizou R\$ 4.982.804,65 no ano-calendário de 2012”, bem assim, com relação ao ano-calendário de 2013, a correção do “Saldo Negativo de IRPJ nesse ano, no montante de R\$ 313.431,13”, **decidira por dar integral provimento ao recurso**, entendendo não ter subsistido mais nenhuma exigência.

Contudo, em sede de embargos nominados opostos pela unidade administrativa da RFB, o colegiado, por meio do Acórdão nº 1201-006.279, esclareceu que havia, de fato, erro de cálculo decorrente de lapso manifesto na decisão anterior, e, neste diapasão, votou por restabelecer a exigência fiscal de multa isolada de IRPJ e de CSLL. Outrossim, o quadro a seguir, também contido no referido acórdão proferido em sede de embargos nominados, esclarece os valores das exigências remanescentes nos autos até o momento anterior à sua prolação:

Considerando o que dispõem (i) os autos de infração de fls. 02 e ss (IRPJ) e 15 e ss (CSLL), (ii) o acórdão DRJ nº 10-58.113 (fls. 736 e ss), e (iii) o acórdão CARF nº 1201-004.774 (fls. 2.696 e ss), os valores principais de cada um dos tributos afetos ao caso se decompõem conforme o seguinte:

Momento	Infrações / Deduções	IRPJ		CSLL	
		2012	2013	2012	2013
Lançamento	(+) Ausência de comprovação das antecipações do tributo	R\$ 4.622.344,21		R\$ 2.253.370,16	
	(+) Impostos, taxas e contribuições não dedutíveis	R\$ 1.221.701,15	R\$ 565.175,37	R\$ 448.452,41	R\$ 512.032,92
	(-) Retenções na fonte	- R\$ 20.000,00			
	(=) Total	R\$ 5.824.045,36	R\$ 565.175,37	R\$ 2.701.822,57	R\$ 512.032,92
Decisão de 1ª instância	(-) Retenções na fonte	- R\$ 610.985,43	- R\$ 878.606,50		- R\$ 171.393,50
	(=) Total	R\$ 5.213.059,93	- R\$ 313.431,13	R\$ 2.701.822,57	R\$ 340.639,42
Decisão de 2ª instância	(-) Exclusão do ICMS	- R\$ 1.221.701,15		- R\$ 448.452,41	
	(=) Total	R\$ 3.991.358,78	- R\$ 313.431,13	R\$ 2.253.370,16	R\$ 340.639,42

Em síntese, verifica-se que perdurou a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas simultaneamente à exigência do tributo devido ao final do ano,

porém o Acórdão nº 1201-006.279 (embargado) não analisou a ocorrência dessa concomitância nem o argumento da embargante, apresentado desde a fase impugnatória, sobre a impossibilidade de aplicação simultânea das duas penalidades.

Relatou a decisão embargada o Ex-conselheiro José Eduardo Genero Serra, motivo pelo qual o presente a relatoria dos embargos foi a mim atribuída.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Antonio Biancardi**, Relator.

1 DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Como visto no relatório supra, o Acórdão nº 1201-006.279 decidiu pela manutenção de exigência de tributos e multa isolada por não recolhimento de estimativas, motivo determinante para a admissão dos embargos para que esta turma analise os argumentos opostos, em sede de Recurso Voluntário, no que se refere a possibilidade, ou não, da exigência cumulativa das duas multas.

Assim, a presente decisão limitar-se-á a análise da possibilidade da exigência cumulativa da multa de ofício e da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

2 DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

No item III de seu Recurso Voluntário (fl. 783 a 812), intitulado “Da Aplicação das Multas Isoladas para o IRPJ e CSLL (Infração 2)”, a defesa sustenta a ilegalidade da aplicação simultânea da multa de ofício e da multa isolada sobre os mesmos fatos. A autuação fiscal impôs à embargante duas penalidades distintas: a multa de ofício, no percentual de 75%, e a multa isolada, de 50%, fundamentadas nos artigos 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 e no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que o contribuinte teria deixado de recolher as estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A Delegacia de Julgamento manteve ambas as multas, entendendo que possuem fatos geradores distintos e que sua aplicação estaria respaldada pela Instrução Normativa SRF nº 93/1997, atualmente substituída pela IN RFB nº 1.515/2014. A embargante, contudo, discorda desse entendimento, argumentando que a exigência simultânea das duas penalidades é indevida, pois configura dupla punição pelo mesmo fato. Segundo a defesa, o próprio artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 já prevê sanção específica para a falta de pagamento do imposto, razão pela qual não se pode aplicar, de forma cumulativa, a multa isolada prevista no §1º, inciso III, do mesmo dispositivo.

A embargante ainda ressalta que, uma vez encerrado o período de apuração e apurado o lucro real, as estimativas mensais perdem eficácia, devendo prevalecer apenas a exigência do imposto efetivamente devido no ajuste anual. Assim, a cobrança das multas isoladas sobre as estimativas mensais representaria uma duplicidade sancionatória, vedada pelo ordenamento jurídico e pela jurisprudência administrativa consolidada.

Em apoio à sua tese, a defesa cita diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como os Acórdãos nº 102-4693.1, 102-46375, 103-2103 e 107-08001, todos no sentido de que não é possível a cumulação das penalidades. Menciona ainda a Súmula nº 105 do CARF, segundo a qual a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ ou CSLL não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício relativa ao mesmo período, devendo prevalecer apenas esta última.

Diante disso, a recorrente requer o afastamento da multa isolada de 50%, mantendo-se, quando cabível, apenas a multa de ofício de 75% aplicada sobre o imposto anual. No caso específico da CSLL, a defesa sustenta, ainda, que houve espontaneidade da contribuinte, uma vez que a regularização foi realizada antes da inclusão da contribuição social no procedimento fiscal, o que afastaria inclusive a multa de ofício, restando devida, no máximo, a multa de mora de 20%.

Conclui, assim, que as multas isoladas aplicadas são indevidas e ilegais, por representarem dupla penalidade sobre o mesmo fato gerador e por contrariar a jurisprudência pacificada do CARF, razão pela qual devem ser integralmente canceladas.

No que se refere a suposta espontaneidade no tocante a CSLL, penso não assistir razão à embargante pelos motivos já expostos no Acórdão nº 10-58.113 - 1ª Turma da DRJ/POA, o qual, nos termos do art. 114, §12, I do RICARF, transformo em meus fundamentos de voto. Peço vênha para transcrever a parte daquele voto sobre o tema:

Da perda da espontaneidade

É incontroverso que as declarações de compensação referidas pela impugnante foram transmitidas quando a fiscalizada já se encontrava com a espontaneidade excluída, a teor do que dispõe o art. 7º, I, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II – (...);

III – (...).

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.” [Grifo no original]

Em face da exclusão da espontaneidade, os recolhimentos e compensações efetuados no curso da ação fiscal não têm o condão descaracterizar as infrações cometidas, restando acertado o procedimento adotado pela autoridade fazendária, que levou a efeito a constituição do crédito tributário com exigência de multa de ofício e juros de mora.

Os valores recolhidos ou compensados no curso da ação fiscal, relativos à exigência contida no auto de infração, serão utilizados pela autoridade preparadora na fase de liquidação do débito – que ocorrerá após o encerramento da fase litigiosa –, observado o disposto no art. 44, § 3º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 6º, I, da Lei nº 8.218/1991 (transcrito a seguir):

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

Note-se que essa foi exatamente a solução preconizada no acórdão nº 06-20.760, de 29/01/2009, citado no texto impugnatório à fl. 660.

Improcedente, pois, a preliminar suscitada pela impugnante.

Da alteração havida no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal

Conforme registrado pela própria impugnante à fl. 662, o art. 8º da Portaria nº 1.687/2014 prevê expressamente que os tributos relativos a lançamentos de ofício decorrentes dos mesmos elementos de prova serão considerados incluídos no procedimento original, independentemente de menção expressa no TDPF, como se vê na transcrição a seguir:

Art. 8º Quando os procedimentos de fiscalização relativos a tributos objeto do TDPF identificarem infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF.

A alegação da impugnante de fl. 662 de que “tal condição se aplica a ‘distribuição’ do termo inicial, e não ao termo de início em si” é insubsistente e diverge da interpretação literal da norma.

No caso concreto, os elementos de prova que deram origem ao lançamento do IRPJ são fundamentalmente os mesmos em relação ao lançamento da CSLL, de maneira que os fatos amoldam-se perfeitamente à hipótese normativa prevista no referido art. 8º, o que repercute na conclusão de que o início da fiscalização excluiu a espontaneidade não apenas em relação ao IRPJ, mas também em relação à CSLL.

Ademais, os elementos constantes do Termo de Início de Fiscalização de fls. 43/46 não deixam dúvidas de que a fiscalização tinha por objeto a auditoria dos recolhimentos de CSLL, como se vê, por exemplo, do conteúdo do item 9 do referido termo (ver fl. 45), que reproduzo a seguir:

CONTEXTO (Continuação do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL)

9) Nas fichas 16 das DIPJ, que tratam do Cálculo da CSLL Mensal por Estimativa, constam as seguintes informações, relativamente aos anos-calendários de 2012 e 2013

LINHAS 12. CSLL A PAGAR

ANO 2013:

Janeiro: R\$ 42.189,19; Março: R\$ 544.966,75; Abril: R\$ 645.668,11; Maio: R\$ 197.945,55; Junho: R\$ 167.146,65; R\$ Agosto: R\$ 116.483,29; Outubro: R\$ 832.922,74; Novembro: R\$ 834.777,35

Dessa forma, deve a fiscalizada apresentar cópias dos DARFs de recolhimento do tributo e o recibo de entrega das respectivas DCTF. Ou, se for o caso, documentação comprobatória de eventual pedido de parcelamento e/ou compensação.

Diante desse cenário, restam improcedentes as alegações (i) de nulidade do procedimento e (ii) de que as compensações formalizadas após o início da ação fiscal teriam sido espontâneas.

No que toca ao argumento da impossibilidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício, temos que este não pode ser acolhido, na medida em que o motivo determinante para cada penalidade é diverso, conforme se extrai dos incisos I e II, “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Consoante o previsto no art. 44, II, “b”, acima reproduzido, o sujeito passivo que deixar de recolher o IRPJ devido por estimativa estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

Assim, se a penalidade em tela é aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, claro está que essa multa é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, é importante observar que a multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, tem como pressuposto, o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, que deixaram de ser recolhidos pela recorrente. Já a multa isolada de 50% aplicada na presente autuação, cujo fundamento de validade, repita-se, reside no art. 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, tem como antecedente a falta do pagamento de estimativas do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente. Logo, é evidente que as penalidades são aplicadas em face de eventos distintos, sendo plenamente possível a coexistência que ambas no curso de determinada ação fiscal.

Todavia, existe entendimento que evoca a Súmula CARF nº 105 em seu socorro, alegando sua observância obrigatória pelos julgadores administrativos. Assim dispõe a citada súmula:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, **lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996**, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. [Grifamos].

Cabe destacar que a referida súmula se reporta à redação anterior do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, sendo que o dispositivo legal tem sua redação atual dada pela Lei nº 11.488/2007, que prevê a multa isolada em inciso e alínea distintos, o que implica dizer que a citada súmula se aplica tão somente a fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa.

O fato de a súmula ter sido publicada já na vigência da novel legislação somente reforça esse entendimento, senão qual o motivo da menção expressa a dispositivo de lei já revogado no momento da publicação da súmula? Se a intenção era aplicar o entendimento sumulado também para o período de vigência da nova disposição legal, bastaria a menção à multa isolada por não recolhimento de estimativa, sem qualquer ressalva.

No mais, a alteração legislativa criou nova hipótese sancionatória, já que a legislação revogada utilizava como base de cálculo a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição e o vigente dispositivo legal utiliza com base de cálculo o valor estimado de

antecipação que deixar de ser recolhido, ainda que não tenha sido apurado imposto ou contribuição a recolher. Ademais, houve a alteração da alíquota, de 75% para 50%.

Ora, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, o elemento quantitativo do tributo é composto por sua base de cálculo e alíquota, o qual somado aos elementos material (conduta), temporal (momento), espacial (limite territorial de aplicação da lei) e pessoal (sujeitos), conformam o tributo, o qual pode ser exigido após o ato administrativo do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Assim, a autoridade administrativa deverá apurar corretamente aqueles elementos, sob pena de nulidade do ato constitutivo do crédito. Depreende-se que, tendo a legislação alterado elemento essencial do tributo e do lançamento (ambos os componentes do elemento quantitativo), por óbvio se está diante de hipótese sancionatória tributária distinta.

Conclui-se, portanto, que, aos fatos geradores ocorridos após a alteração legislativa da Lei 9.430/96 promovido pela Lei 11.488/2007, não se aplica o disposto na Súmula CARF nº 105.

Por fim, temos que analisar recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal a qual foi atribuída repercussão geral, sob Tema 487, no qual se decidiu:

“1. A **multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória** estabelecida em percentual **não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado**, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

3. **Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, e, na **análise individualizada** das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador **das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais** pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras”. [Grifos nossos].

Houve modulação dos efeitos daquela decisão, tendo sido determinado que ela passasse a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito (07/01/2026), ficando ressalvados da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo tema de repercussão geral. O citado Acórdão transitou em julgado em 24 de abril de 2026, conforme Certidão de trânsito em julgado juntada aos autos do RE nº 640.452/RO, de forma que aplicável ao presente julgamento.

Naquele julgado analisou-se exigência fiscal decorrente de não emissão de notas fiscais em que foram aplicadas, concomitantemente, multa de ofício incidente sobre o crédito tributário e multa por descumprimento de obrigação acessória (dever instrumental) fundada nos mesmos fatos que deram suporte à exigência principal.

Verifica-se que a decisão da Suprema Corte determina que “na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção” e, considerando ser vacilante a jurisprudência deste Conselho no que se refere a aplicação, ou não, da consunção quando da concomitância no lançamento de multa de ofício e multa isolada por não recolhimento de estimativas, entendo ser relevante analisarmos se a citada decisão pois fim às divergências, passando ser obrigatório o reconhecimento da consunção nesses casos.

Ou seja, para o presente julgamento, a controvérsia cinge-se à possibilidade de manutenção cumulativa dessas penalidades (multa de ofício e multa isolada) à luz do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452/RO, Tema 487 da Repercussão Geral.

Como já visto, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Tema 487, assentou que:

“Na **aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais**, deve ser **observado o princípio da consunção**, e, na **análise individualizada** das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador **das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais** pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ***ne bis in idem***.” [Grifos nossos].

A leitura das razões de decidir do acórdão evidencia que a Suprema Corte não estabeleceu vedação absoluta à aplicação concomitante de multa de ofício e multa por descumprimento de obrigação acessória. O que se determinou foi a necessidade de observância, em cada caso concreto, dos princípios da consunção, proporcionalidade e vedação ao *bis in idem*.

Nesse sentido, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso consignou expressamente que:

“A presente controvérsia reside no caráter desproporcional e confiscatório de **multa isolada** aplicada em **hipótese de descumprimento de obrigação acessória** e **calculada em função do valor da operação, quando existe uma obrigação principal subjacente**.” [Grifamos].

Mais adiante, o voto esclarece que:

“No contexto dos deveres instrumentais tributários, instituídos no interesse da fiscalização tributária, a sanção pelo seu descumprimento pode **ser aplicada mesmo na ausência** de tributo exigível.” [Grifei].

E ainda:

“A obrigação acessória configura-se como dever instrumental imposto no interesse da fiscalização. A multa aplicada em razão de seu descumprimento,

assim como a sanção decorrente do inadimplemento da obrigação principal, busca proteger o interesse público, a arrecadação fiscal e garantir os princípios da isonomia tributária e da livre concorrência.”

Essas passagens demonstram que o STF reconheceu autonomia jurídica das obrigações acessórias e das respectivas penalidades, razão pela qual não se pode extrair do Tema 487 uma proibição genérica de cumulação de penalidades.

Inclusive, pelo teor da própria decisão, fica claro que o STF admite a aplicação concomitante das sanções quando autônomas, havendo estabelecido limite máximo à sanção, conforme se vê abaixo:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

Verifica-se que o julgado dá tratamento distinto para quando há a concomitância e para quando não há, de forma que, evidentemente, admite a aplicação simultânea das penalidades. Tal entendimento também se encontra em tabela comparativa inserida nas razões de decidir do redator do voto vencedor, a saber:

	Limite quantitativo	Com agravantes
Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado.	Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido.	Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido.
Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade.	Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo	Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo

²⁵ “Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal.”

Curial notar que a diferença de percentual admissível para cada situação, sendo maior no caso de concomitância, implica, obviamente, a possibilidade de cumulação.

Por outro lado, o acórdão do STF expressamente determinou a observância do princípio da consunção e do *ne bis in idem*, o que impõe ao julgador verificar se as penalidades **sancionam** efetivamente **condutas autônomas** ou se há mera duplicidade punitiva em relação ao mesmo núcleo fático.

No caso julgado que gerou o entendimento do Tema 487, verifica-se que a multa por descumprimento de obrigação acessória decorre exatamente da mesma materialidade que fundamenta a multa de ofício, qual seja, a falta de emissão de notas fiscais, inexistindo autonomia relevante entre os ilícitos sancionados. Aquela infração instrumental não revela desvalor autônomo em relação à infração material, funcionando apenas como meio de exteriorização da conduta já integralmente absorvida pela exigência principal e pela correspondente multa de ofício.

Nessas circunstâncias, a manutenção simultânea das penalidades implicaria dupla reprimenda pelo mesmo suporte fático, em afronta ao entendimento fixado pelo STF quanto à necessidade de observância da consunção e do *ne bis in idem*, devendo, naquele caso, ser aplicado o princípio da consunção.

Por outra volta, no caso do presente processo administrativo, o entendimento que vem sendo defendido por este relator e pela corrente jurisprudencial deste Conselho que infere pela possibilidade da concomitância entre as penalidades se calca, como já explanado neste voto, na compreensão da distinção dos fatos geradores das sanções. A multa isolada decorre do descumprimento do dever instrumental de antecipação das estimativas, enquanto a multa de ofício decorre do não recolhimento do tributo, ou seja, do inadimplemento da obrigação principal.

Note-se, o momento da ocorrência de cada fato gerador é distinto, diferentemente do que ocorre no caso do Tema 487 onde os fatos geradores ocorrem simultaneamente. Isso reforça a primeira conclusão, ou seja, os fatos geradores das obrigações são materialmente distintos.

Verifica-se, inclusive, que mesmo na hipótese do Tema 487 em que se limita o valor da multa, há, para sua aplicação, a necessidade da unicidade na materialidade da conduta geradora das punições, o que, conforme já explanado neste voto, não é o que se verifica na análise das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa aplicadas em concomitância com a multa de ofício por falta de recolhimento do tributo.

Destarte, a determinação contida no Tema 487 de que se deve aplicar o princípio da consunção quando do descumprimento simultâneo de deveres instrumentais ou de dever instrumental com o dever de recolher tributos, ou ainda a limitação percentual máxima a cumulação das multas não se aplica ao caso do lançamento concomitante da multa isolada prevista no art. 44, II da Lei 9.430/96 com a multa de ofício prevista no art. 44, I da mesma lei, por se tratarem de condutas autônomas, não verificada a unicidade material a ensejar o princípio da consunção, nos termos da decisão do STF.

Assim, deve ser mantido o lançamento de ambas as penalidades.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço dos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para manter a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, nos termos deste voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi

DECLARAÇÃO DE VOTO

Renato Rodrigues Gomes

O voto inicia sua fundamentação estabelecendo distinção entre a multa de ofício incidente sobre a obrigação principal e a multa isolada aplicável em razão da ausência de recolhimento das estimativas mensais, ressaltando a autonomia normativa de cada penalidade e seus respectivos percentuais sancionatórios.

Todavia, penso que a controvérsia devolvida a julgamento não se situa propriamente nesse plano. Não me parece haver divergência relevante quanto ao fato de que a multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 possui suporte normativo próprio, nem tampouco quanto à circunstância de que o dever de recolhimento das estimativas mensais apresenta existência jurídica autônoma em relação ao dever de pagar o tributo apurado ao final do período-base.

A questão submetida à apreciação deste Colegiado apresenta contornos distintos. O que efetivamente se busca definir é se, na hipótese de coexistência entre a penalidade aplicada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais e a penalidade incidente sobre a insuficiência do tributo apurado ao final do exercício, permanece íntegra a relação de absorção material que historicamente fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105 ou se, ao contrário, teria ocorrido efetiva ruptura normativa apta a justificar sua superação.

Em outras palavras, a discussão não se desloca para a existência abstrata de duas penalidades distintas, mas para a relação jurídica estabelecida entre elas quando incidem sobre o mesmo ciclo de apuração tributária. E, sob essa perspectiva, peço licença para divergir, pois entendo que os fundamentos que sustentaram a aplicação do princípio da consunção permanecem preservados.

O Ilustre Relator adota, como ponto de partida para admitir a concomitância das penalidades, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, sustentando que teria ocorrido criação de nova hipótese sancionatória. Para tanto, destaca que a redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 utilizava como base de cálculo a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”, ao passo que a redação atual passou a adotar como referência “o valor do pagamento mensal” não efetuado, além de ter promovido a redução do percentual da penalidade de 75% para 50%.

Peço licença para adotar compreensão diversa. Isso porque o raciocínio desenvolvido parece aproximar, como se equivalentes fossem, a alteração dos critérios quantitativos da penalidade e a modificação da própria materialidade da infração. Todavia, tais planos não se confundem.

A base de cálculo e o percentual aplicável integram a dimensão quantitativa da consequência jurídica da norma sancionatória. Sua função consiste em mensurar a intensidade econômica da sanção incidente sobre determinada conduta juridicamente reprovada. Não lhes compete, entretanto, definir o comportamento que o ordenamento pretende sancionar.

A indagação juridicamente relevante, portanto, não reside em saber de que forma a multa passou a ser calculada, mas em identificar se houve alteração do comportamento juridicamente censurado pela norma. E, sob esse aspecto, não vislumbro modificação.

Antes e depois da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, o comportamento sancionado permaneceu essencialmente o mesmo: a ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL inseridas na sistemática anual de apuração do tributo.

Com o devido respeito ao entendimento adotado, parece-me que a fundamentação termina por aproximar indevidamente o plano legislativo ao plano da norma jurídica dele construída. As alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 alcançaram aspectos relacionados à formulação textual do dispositivo e à quantificação da consequência sancionatória, sem, contudo, demonstrar alteração substancial da estrutura normativa subjacente.

Isso porque permanece íntegra a mesma relação de imputação jurídica: constatada a ausência de recolhimento das estimativas mensais legalmente exigidas, subsiste a consequência jurídica consistente na imposição da correspondente sanção

Em outras palavras, houve alteração na forma de quantificação da consequência jurídica da norma, mas não no núcleo material da conduta que ela pretende reprimir. E precisamente por essa razão não identifico, ao menos nesse ponto, ruptura normativa apta a justificar a superação da orientação consolidada na Súmula CARF nº 105.

Também peço licença para divergir quanto à utilização do art. 3º do CTN como fundamento para sustentar que a alteração da base de cálculo e do percentual teria dado origem a nova hipótese infracional.

O art. 3º do Código Tributário Nacional destina-se à definição jurídica do tributo, identificando seus elementos essenciais. A controvérsia ora examinada, entretanto, não se desenvolve no plano da regra-matriz de incidência tributária, mas no âmbito da norma sancionatória aplicável ao descumprimento de deveres previstos na legislação tributária.

A estrutura normativa da obrigação tributária busca identificar os pressupostos necessários ao nascimento do dever de pagar tributo. Como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho, a natureza jurídica do tributo é definida principalmente pelo critério material e, diante de eventual tensão entre os elementos da regra-matriz, pode ser revelada pelo critério quantitativo, dada a natureza patrimonial da prestação tributária.

A norma sancionatória, contudo, desenvolve-se em plano diverso, pois não se destina a identificar a estrutura do tributo, mas a descrever comportamentos juridicamente reprovados e estabelecer as consequências decorrentes de sua inobservância.

Nesse contexto, a utilização de elementos próprios da estrutura do tributo — especialmente seus aspectos quantitativos — para demonstrar a existência de nova hipótese sancionatória parece deslocar a análise para campo diverso daquele efetivamente submetido a julgamento.

A observação assume especial relevância porque o próprio desenvolvimento do voto parece transitar entre fundamentos distintos sem que se identifique, ao final, a efetiva ruptura material necessária à conclusão alcançada.

Inicialmente, sustenta o voto a autonomia entre as penalidades em razão da origem distinta dos deveres jurídicos envolvidos: de um lado, a obrigação de recolher mensalmente as estimativas; de outro, a obrigação de pagar o tributo apurado ao final do período-base.

Em momento posterior, contudo, busca-se demonstrar a existência de nova hipótese sancionatória a partir da alteração de elementos quantitativos da penalidade, recorrendo-se, para tanto, à própria definição legal de tributo prevista no art. 3º do CTN.

Com isso, a análise passa a oscilar entre três planos distintos — autonomia formal das obrigações, estrutura normativa do tributo e estrutura da sanção — sem, contudo, enfrentar o ponto que efetivamente se mostra decisivo para a solução da controvérsia.

A questão central não reside em saber se existem obrigações distintas, nem tampouco se houve alteração do modo de cálculo da penalidade. O ponto verdadeiramente relevante consiste em verificar se houve efetiva ruptura da relação material de instrumentalidade historicamente reconhecida entre a ausência de recolhimento das estimativas mensais e a insuficiência do tributo apurado ao final do exercício.

Em outras palavras, ainda que se reconheça a autonomia formal das obrigações envolvidas e a alteração dos critérios quantitativos da penalidade, permanece necessária a demonstração de que tais modificações foram capazes de alterar o núcleo material da infração anteriormente examinada pela jurisprudência consolidada deste Conselho.

E é precisamente nesse ponto que, com a devida vênia, não identifique demonstração suficiente de ruptura normativa apta a justificar a superação da orientação consagrada na Súmula CARF nº 105.

A Súmula nº 105 não se fundou no percentual da multa, na base de cálculo utilizada em determinada redação legal, nem na localização topográfica do dispositivo. Sua razão decisiva foi outra: a compreensão de que a falta de recolhimento das estimativas mensais constitui ilícito-meio absorvido pela infração mais ampla consistente na falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

Do mesmo modo, não me parece proceder a afirmação de que a Súmula CARF nº 105 estaria limitada aos fatos anteriores à Lei nº 11.488/2007 pelo simples fato de seu enunciado fazer referência à redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A interpretação de verbete sumular não decorre de leitura isolada de seu texto, mas da identificação das razões determinantes consolidadas pelos precedentes que lhe deram origem. O enunciado possui natureza sintética e descritiva, enquanto a força jurídica do entendimento consolidado repousa sobre sua *ratio decidendi*, isto é, sobre os fundamentos essenciais que conduziram à solução adotada.

E precisamente nesse ponto parece haver aspecto relevante não enfrentado no voto. A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não apenas era conhecida por este Conselho quando da formação da Súmula nº 105, como efetivamente integrou as razões de decidir de parte dos acórdãos paradigmáticos utilizados para sua formação.

Com efeito, ao menos três dos julgados que compõem a formação do precedente enfrentaram expressamente a alegação de que a modificação promovida pela Lei nº 11.488/2007 teria alterado a relação jurídica entre as penalidades, concluindo, contudo, que a mudança legislativa não importou ruptura material apta a afastar a aplicação do princípio da consunção.

Assim, não se trata de afirmar, em abstrato, a irrelevância da alteração legislativa, mas de reconhecer dado objetivo decorrente da própria formação do precedente: a Lei nº 11.488/2007 já integrava o contexto normativo examinado pelos julgados paradigmáticos e, ainda assim, concluiu-se pela manutenção da mesma solução jurídica. Por essa razão, a mera referência do verbete à redação anterior do dispositivo não se mostra suficiente, por si só, para sustentar hipótese de superação da Súmula CARF nº 105.

Peço novamente licença para divergir da leitura segundo a qual o Tema nº 487 do Supremo Tribunal Federal teria autorizado, ainda que implicitamente, a aplicação concomitante das penalidades ora discutidas.

Isso porque o caso concreto submetido à apreciação da Suprema Corte não envolvia hipótese de aplicação simultânea entre multa isolada e multa de ofício. Tratava-se, em realidade, de situação substancialmente diversa, na qual se discutia a constitucionalidade de multa isolada

correspondente a 40% do valor da operação aplicada em razão do descumprimento de dever instrumental de falta de emissão de nota fiscal.

Além disso, a peculiaridade fática daquele caso assumia especial relevância: o tributo relacionado à operação já havia sido recolhido em etapa anterior da cadeia econômica, sob o regime de substituição tributária, razão pela qual inexistia, naquele momento específico, tributo exigível diretamente vinculado à conduta sancionada.

Essa observação se mostra relevante porque evidencia que o precedente não enfrentou, como questão central de julgamento, a hipótese ora examinada, consistente na coexistência entre multa isolada decorrente da ausência de recolhimento das estimativas mensais e multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período-base.

A controvérsia constitucional submetida ao Supremo é mais ampla e consistia em definir quais limites deveriam ser observados na aplicação de multas por descumprimento de deveres instrumentais, especialmente nas hipóteses em que a penalidade fosse calculada em percentual incidente sobre o valor da operação e inexistisse tributo ou crédito diretamente vinculado à infração.

É justamente por essa razão que a tese fixada promove distinção entre situações nas quais existe tributo ou crédito vinculado à infração e aquelas em que, embora inexistente tributo ou crédito correlato, há valor de operação ou prestação relacionado à penalidade.

Todavia, essa distinção não foi construída para disciplinar hipóteses de concurso entre penalidades ou estabelecer critérios de admissibilidade da concomitância sancionatória. Sua finalidade foi diversa: solucionar dificuldade relacionada à definição do parâmetro econômico adequado para aferição da proporcionalidade da multa isolada.

Nas hipóteses em que existe tributo ou crédito vinculado à infração, a aferição da proporcionalidade da penalidade pode ser realizada tomando-se por referência o próprio valor do tributo ou crédito correspondente. Diversamente, inexistindo tributo ou crédito correlato, mas havendo valor econômico associado à operação ou prestação, utiliza-se esse elemento como parâmetro substitutivo.

Trata-se, portanto, de critério destinado à mensuração e ao controle da proporcionalidade da sanção aplicada, e não de parâmetro concebido para autorizar ou afastar a aplicação simultânea de penalidades tributárias, como me pareceu ter entendido o conselheiro.

Sob essa perspectiva, parece-me que extrair da diferenciação quantitativa construída pelo Supremo autorização implícita para a concomitância entre multa isolada e multa de ofício acaba por atribuir ao precedente alcance que suas razões determinantes não evidenciam.

Com a devida vênia, observo ainda que alguns dos trechos reproduzidos no voto, especialmente aqueles relacionados à autonomia das obrigações acessórias e à estrutura das penalidades delas decorrentes, foram extraídos de fundamentos constantes do voto proferido

pelo Ministro Luís Roberto Barroso, posição que, embora tenha contribuído para o amadurecimento do debate, não prevaleceu na composição final do julgamento.

Sob esse aspecto, parece igualmente relevante observar que a tabela comparativa reproduzida no voto corresponde à formulação inicialmente proposta pelo Ministro Dias Toffoli durante o desenvolvimento do julgamento, a qual sofreu ajustes posteriores no curso dos debates travados em plenário, especialmente após as considerações formuladas pelo Ministro Cristiano Zanin, circunstância que pode ser verificada, inclusive, nas passagens constantes da folha 130 do acórdão.

Sob essa perspectiva, também não identifico na solução efetivamente consolidada pelo Supremo Tribunal Federal afirmação no sentido de admitir, ainda que implicitamente, a concomitância entre a multa isolada decorrente da ausência de recolhimento das estimativas mensais e a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período-base.

Ao contrário, a orientação firmada no voto vencedor do Ministro Dias Toffoli consignou expressamente, entre os parâmetros destinados à limitação das multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais, a necessidade de observância do princípio da consunção:

De qualquer modo, estando o Poder Judiciário em posição de neutralidade, creio que os diversos critérios de graduação adotados nas legislações selecionadas consubstanciam importante subsídio para a Corte, em juízo de ponderação, fixar alguns limites quantitativos máximos a serem observados pelo legislador ordinário e pelos aplicadores da lei, com vistas a conferir um mínimo de uniformidade sistêmica, até que lei complementar de normas gerais disponha sobre a matéria.

Sugiro, no presente tópico, os seguintes parâmetros para se limitarem as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental estipuladas em percentuais (ad valorem): a) aplicação do princípio da consunção; b) estabelecimento de teto na hipótese de haver tributo ou crédito indevido vinculado e na hipótese excepcional de, não havendo nem tributo nem crédito indevido vinculado, haver importância relacionada com a penalidade (v.g. valor da operação, prestação, receita bruta). Passo a explicitar os referidos parâmetros

No que diz respeito especificamente ao princípio da consunção, adoto (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Pelo preceito em questão, por exemplo, “a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente”, quando presente o adequado nexos entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.

A passagem é especialmente relevante para a controvérsia ora examinada, pois afasta a premissa de que a consunção somente poderia incidir quando houvesse identidade absoluta de suporte fático ou simultaneidade entre as condutas sancionadas.

Ao admitir expressamente que o concurso de infrações pode ocorrer não apenas entre deveres instrumentais distintos, mas também entre um dever instrumental e o próprio dever de pagar o tributo, o voto vencedor desloca o critério de análise para a existência de vínculo material adequado entre os ilícitos.

Desse modo, a distinção inicialmente estabelecida entre a ausência de recolhimento das estimativas mensais e a falta de pagamento do tributo apurado ao final do período-base, embora correta sob o ponto de vista formal, não é suficiente, por si só, para afastar a incidência do princípio da consunção.

Por isso, a mera circunstância de a estimativa mensal possuir momento próprio de vencimento, diverso daquele relativo ao tributo apurado no ajuste anual, não elimina, automaticamente, a possibilidade de absorção. A questão decisiva permanece sendo verificar se a falta de recolhimento das estimativas, no contexto do mesmo período-base, funciona como etapa instrumental ou subjacente à insuficiência do IRPJ e da CSLL apurados ao final do exercício.

E, sob essa perspectiva, a resposta parece decorrer da própria sistemática legal das estimativas mensais. Isso porque o recolhimento por estimativa não constitui obrigação desvinculada ou autônoma em relação ao tributo apurado ao encerramento do período-base, mas técnica de antecipação financeira inserida na própria sistemática anual de apuração do IRPJ e da CSLL. Sua finalidade não é outro senão antecipar, de forma fracionada, o montante que será posteriormente consolidado no ajuste anual.

Mais do que isso, na sistemática de apuração anual, a insuficiência do IRPJ ou da CSLL apurada ao encerramento do exercício, em regra, pressupõe justamente a ausência — total ou parcial — dos recolhimentos antecipados que deveriam ter ocorrido ao longo do período-base. Em outras palavras, o inadimplemento final do tributo normalmente percorre etapa antecedente representada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

Assim, a ausência das estimativas não se apresenta como evento paralelo ou desvinculado do inadimplemento posteriormente apurado ao final do exercício, mas como manifestação intermediária do mesmo processo de inadimplemento tributário.

Nessa hipótese, a estimativa mensal assume feição de ilícito instrumental ou preparatório, cujo desvalor já se encontra compreendido na infração mais ampla relacionada ao não pagamento do tributo apurado ao final do exercício, aproximando-se precisamente da hipótese de absorção descrita pelo próprio voto vencedor no Tema nº 487.

Por essas razões, não identifico fundamento suficiente para reconhecer superação da Súmula CARF nº 105. A Lei nº 11.488/2007 não alterou o núcleo material da infração, e o Tema nº 487, longe de enfraquecer a aplicação da consunção, reafirmou expressamente sua observância no campo das sanções por descumprimento de deveres instrumentais. Permanecendo íntegra a relação funcional entre a falta de recolhimento das estimativas mensais e a insuficiência do IRPJ e da CSLL apurados ao final do mesmo período-base, deve prevalecer a orientação sumulada, segundo a qual a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, devendo subsistir esta última.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes